

Audience publique du 9 juin 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27164 du rôle et déposée le 3 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Paulo Felix, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 mai 2010 portant rejet de sa demande de remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 novembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 décembre 2010 par Maître Maître Paulo Felix pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Patrick Santer, en remplacement de Maître Paulo Felix, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Paul Reiter en leurs plaidoiries respectives.

Par bulletins de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2004, Monsieur ... fut imposé par voie de taxation d'office, « *à défaut de déclaration d'impôt* » à un montant de ... € au titre de l'impôt sur le revenu. Ce montant s'éleva pour l'année d'imposition 2005, par voie de taxation d'office, « *à défaut de déclaration d'impôt* », à ... € au titre de l'impôt sur le revenu et pour l'année d'imposition 2006, à ... €, également par voie de taxation d'office, et pour la même raison que celle précédemment invoquée, à savoir, « *à défaut de déclaration d'impôt* ».

Par courrier de son comptable du 16 décembre 2009, Monsieur ... fit introduire auprès de l'administration des Contributions directes une demande de remise gracieuse d'impôts, en expliquant que les années d'imposition 2004, 2005 et 2006 furent « *assez difficiles pour [lui] suite à la faillite de [sa] société et [son] absence de revenus professionnels* ». Il fit communiquer dans ce même courrier le détail de ses revenus et de ses dépenses pour les années susvisées et

invite à la réouverture de son dossier en prenant ces différents éléments en considération. Cette demande de remise gracieuse fut rejetée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », du 4 mai 2010, répertoriée sous le numéro GR 247.09 du rôle, libellée comme suit :

«Vu la demande présentée le 17 décembre 2009 par le sieur ..., demeurant à ..., ayant pour objet une remise d'impôts et d'intérêts par voie gracieuse;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;

Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office pour l'impôt sur le revenu des années 2004 à 2006 ;

Considérant que les bulletins d'impôt visés par la demande sont coulés en force de chose décidée;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable;

Considérant que le requérant, malgré maints rappels, sommations et fixations d'astreintes, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations en cause;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des revenus du requérant sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause ; que le requérant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquels il n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311C) ;

Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant qu'en ce concerne une rigueur subjective elle n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive de moyens de subsistance indispensables ;

Considérant qu'une telle rigueur excessive au sens prévisé, incompatible avec le principe de l'équité au sens du paragraphe 131 AO, n'est pas à admettre au vu de la motivation présentée;

Considérant donc en ce qui concerne une rigueur objective et subjective, force est de constater que les motifs invoqués par le requérant ne permettent pas de retenir une iniquité ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;

PAR CES MOTIFS,

DECIDE :

La demande en remise gracieuse est rejetée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 août 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 4 mai 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôts.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose avoir communiqué dans le cadre de sa demande de remise gracieuse « *toutes les pièces justificatives d'usage laissant apparaître un revenu imposable de ... € pour l'année 2004, un revenu imposable de ... € pour l'année 2005 et un revenu imposable de ... €* » pour l'année 2006 pour en conclure que malgré la circonstance que lesdits montants seraient nettement inférieurs à ceux retenus par l'administration fiscale, le directeur aurait déclaré la demande de remise gracieuse non fondée, notamment aux motifs qu'il n'aurait pas donné suite aux injonctions de remettre les déclarations en cause, que le bureau d'imposition aurait procédé à bon droit à la taxation de ses revenus et qu'il devrait s'imputer à lui-même les conséquences désavantageuses des taxations effectuées. Il fait valoir que la perception de l'impôt serait objectivement inéquitable étant donné qu'elle ne correspondrait nullement aux revenus réellement par lui perçus. Il invoque une mauvaise application par le directeur du paragraphe 217 AO relatif à la taxation d'office des revenus qui selon lui constituerait non pas « *une mesure de sanction à l'égard du contribuable mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents* » alors qu'en l'espèce, « *la motivation de la décision de refus de remise gracieuse semble basée sur une volonté de sanction, remplie par la taxation d'office* ». Il soutient encore que le paragraphe 243 (1) AO imposerait au directeur de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation et qu'il en serait de même dans le cadre d'une remise gracieuse de sorte que le directeur se devrait de procéder à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, ce qui expliquerait pourquoi le paragraphe 224 AO conférerait au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. En l'espèce, le directeur se serait abstenu de procéder à un examen au fond de sa situation et n'aurait pas tenu compte des pièces attestant de ses revenus réels alors que ceux-ci différeraient grandement de ceux retenus par le

bureau d'imposition. Il conclut enfin que le directeur aurait violé les prescriptions du paragraphe 131 AO.

Le délégué du gouvernement soutient que la circonstance selon laquelle le demandeur tout en contestant les taxations intervenues d'office demanderait une remise d'impôt par voie gracieuse en invoquant une rigueur objective reviendrait à écarter le bénéfice du paragraphe 131 AO qui ne serait applicable qu'à la condition de la légalité de l'impôt ne soit pas contestée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. En effet, s'appuyant sur un jugement du tribunal administratif du 27 octobre 1999 (n° 11196 du rôle et confirmé par un arrêt de la Cour administrative du 30 mars 2000, n° 10802 du rôle) il fait valoir que la contestation d'une taxation équivaldrait à une contestation de la légalité matérielle de l'imposition qui serait étrangère en tant que telle à la matière gracieuse. Invoquant un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 1999 (n° 10802 du rôle) il soutient ensuite que lorsqu'aucune réclamation n'a été introduite dans les délais légaux, la remise gracieuse ne saurait permettre, ne fût-ce que de manière indirecte, de remettre en question la détermination même de l'impôt intervenue, fût-ce d'office. Enfin, citant un jugement du tribunal administratif du 12 janvier 1998 (n° 10802 du rôle), il relève qu'une remise d'impôt est d'autant plus difficilement envisageable dans l'hypothèse d'un contribuable ayant encouru des taxations d'office à défaut de déclarations introduites dans les délais légaux.

Le représentant étatique ajoute que le paragraphe 131 AO ne saurait servir à remédier aux négligences fautives des contribuables, ni aux fautes de tiers, étant donné qu'il n'appartiendrait pas au Trésor public de dégager les contribuables de leur responsabilité à charge du budget public.

Il conclut enfin qu'une rigueur subjective, qui n'a par ailleurs pas été invoquée, ne saurait être retenue dans le chef du demandeur au vu de ses éléments de fortune, de sorte que son recours devrait être écarté pour ne pas être fondé.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir sollicité de sa part des compléments d'informations et relève qu'il n'y aurait pas de raison de priver sa déclaration fournie dans le cadre de sa réclamation de la présomption de véracité et de sincérité y attachée lorsqu'elle est fournie dans le cadre de la procédure normale de taxation. Il réitère ensuite son argumentation selon laquelle, la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition ne reposerait sur aucune base objective mais aurait été utilisée comme sanction de son retard, ce qui aurait été confirmé par le directeur.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité¹.

¹ cf. trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 364

Il convient de relever qu'aux termes de la requête, le demandeur ne fait valoir aucun élément de nature à faire admettre une rigueur subjective dans son chef, mais entend faire valoir une rigueur objective incompatible avec le principe d'équité en raison de l'écart important entre les revenus qu'il aurait perçus et ceux qui ont été retenus par le bureau d'imposition comme base de la taxation d'office de sorte que cette dernière aurait été utilisée comme sanction du retard du demandeur quant au dépôt de ses déclarations de l'impôt.

En l'espèce, le demandeur critique en substance la décision directoriale sous examen en ce que le directeur se serait abstenu de procéder à un examen au fond de sa situation et n'aurait pas tenu compte des pièces attestant de ses revenus réels alors qu'il ressortirait de ces pièces un écart important entre ses revenus réels et ceux retenus par le bureau d'imposition comme base à la taxation d'office dont il a fait l'objet.

Il échet tout d'abord de rappeler que la voie gracieuse a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution².

Une demande gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit³.

En effet, la remise d'impôt n'est envisageable que si la légalité de l'impôt à sa base n'est point contestée. Ainsi, aucune contestation, tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse, ne saurait être utilement accueillie, pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective. Plus particulièrement, aucune contestation tenant au caractère excessif allégué dans le chef de l'imposition en question ne saurait être prise en considération comme telle au titre d'une remise gracieuse⁴.

En ce qui concerne les raisons objectives pouvant justifier une remise gracieuse, dont l'existence s'apprécie au jour où le tribunal est amené à statuer, il échet de constater qu'il ne saurait y être fait droit que si l'application de la loi fiscale aboutirait à des conséquences contraires au but poursuivi par le législateur.

En l'espèce, il se dégage du comportement adopté par le demandeur qu'en sollicitant une remise d'impôt par rapport aux bulletins de taxation d'office précités pour les années 2004 à 2006, il entend en réalité être déchargé du paiement des impôts ainsi fixés en mettant en cause le bien-fondé des montants ainsi retenus par le bureau d'imposition qui lui semblent disproportionnés par rapport à son chiffre d'affaires et les activités qu'il a eues au cours desdites années fiscales. En effet, par la présente procédure, le demandeur entend faire réparer les négligences commises par lui du fait de ne pas avoir déposé sa déclaration fiscale relative à auxdites années fiscales dans le délai prévu par la loi. Ainsi, il s'est senti obligé d'introduire une demande en remise gracieuse afin d'échapper aux impôts fixés par voie de taxation d'office.

² trib. adm. 12 octobre 2000, n° 11709 du rôle, Pas. adm 2010, V° Impôts n° 385.

³ trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 360 et autres références y citées

⁴ Cour adm. 11 janvier 2007, n° 22033C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 361 et autre référence y citée

Partant, en utilisant la procédure de la remise gracieuse, le demandeur a entendu abolir les délais de recours tels que prévus par la loi afin d'échapper au paiement de l'impôt dû et a en réalité entendu contester la légalité de l'impôt fixé, à défaut d'avoir été, au moment de l'introduction de sa demande de remise gracieuse auprès du directeur en date du 16 décembre 2009 dans le délai pour réclamer contre les bulletins portant sur les années fiscales concernées. Or, le paragraphe 131 AO exclut expressément l'hypothèse dans laquelle la légalité d'un impôt est contestée, de sorte que la demande de remise gracieuse du demandeur se trouve hors du champ d'application de la disposition légale précitée.

En ce qui concerne pour le surplus les développements du demandeur quant à la violation du paragraphe 217 AO par le bureau d'imposition et des paragraphes 243 (1) et 244 AO par le directeur dans le cadre de la procédure de remise gracieuse prévue à l'article 131 AO, il échet de relever que ces moyens sont non pertinents, le tribunal venant de retenir ci-avant que les conditions d'application du paragraphe 131 AO n'étaient pas réunies en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'aucune rigueur objective de nature à justifier la remise gracieuse des impôts portant sur les années fiscales 2004 à 2006 ne peut être retenue dans le chef du demandeur, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a refusé de faire droit à la demande de remise gracieuse du demandeur introduite auprès de lui en date du 16 décembre 2009.

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen invoqué en cause, le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 9 juin 2011 par le premier vice-président en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 9 juin 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif